

Audience publique du 15 juin 2009

=====

Recours formé par
Monsieur et consorts, ...
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 24477 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif le 9 juin 2008 par Maître Jean-Pierre Winandy, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur, demeurant à L-..., Monsieur Philippe, demeurant à L-... et Monsieur Paul, demeurant à L-..., tendant à la réformation, sinon à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 6 mars 2008 (n° C 13119 du rôle) rejetant comme non fondée la réclamation introduite contre le bulletin d'établissement séparé et en commun des revenus réalisés lors de la cession d'un immeuble de la copropriété de l'année 2000 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 4 novembre 2008 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 19 novembre 2008 par Maître Jean-Pierre Winandy pour compte des demandeurs ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision directoriale critiquée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Marc Daubenfeld, en remplacement de Maître Jean-Pierre Winandy, et Monsieur le délégué du gouvernement Claude Lick en leurs plaidoiries respectives.

Le 8 juin 2005, le bureau d'imposition Luxembourg 5 de la section des personnes physiques du service d'imposition de l'administration des Contributions directes, émit un bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés à l'égard de la copropriété pour l'année 2000.

Par courrier du 12 septembre 2005, Monsieur introduisit une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le directeur », contre le bulletin d'établissement séparé et en commun du 8 juin 2005 en renvoyant pour la motivation à un courrier datant du 27 mai 2005 qui avait été adressé par son conseil fiscal au bureau d'imposition compétent. Il réclama en substance que le revenu provenant de la vente d'un immeuble, sis à, et appartenant

à la copropriété, soit qualifié de bénéfice commercial au sens de l'article 14 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (LIR), en faisant valoir qu'il s'agirait d'une scission d'entreprise.

Par décision du 18 décembre 2007, le directeur mit en intervention les autres parties intéressées, à savoir Monsieur Paul et Monsieur Philippe

Le 6 mars 2008, le directeur prit une décision (n° C 13119 du rôle) libellée comme suit :

« Vu la requête introduite le 13 septembre 2005 par le sieur demeurant à L-..., pour réclamer contre le bulletin du 8 juin 2005 portant établissement séparé et en commun des revenus réalisés lors de la cession d'un immeuble de la copropriété de l'année 2000 ;

Vu les §§ 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;

Vu la mise en intervention d'office, en date du 18 décembre 2007, de toutes les parties (§ 219 alinéa 1er, première phrase AO) et notamment :

du sieur Paul, demeurant à ...,

du sieur Philippe, demeurant à ...,

qui, aux termes du paragraphe 239 alinéa 1 numéro 1 AO, avaient qualité pour entreprendre le bulletin litigieux commun, mais ne l'ont pas fait ;

Vu le dossier fiscal ;

Considérant que la réclamation a été introduite par qui de droit dans les forme et délai de la loi, qu'elle est partant recevable :

Considérant que le réclamant fait grief au bureau d'imposition d'avoir imposé un bénéfice de cession au sens de l'article 99ter de la loi concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.);

Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, la loi d'impôt étant d'ordre public ;

Qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé ; qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;

Considérant qu'en vertu d'un acte notarié du 7 juillet 1983, le sieur Paul et son épouse ont acquis l'usufruit d'une ferme avec dépendances sise à, alors que par le même acte, la nue-propriété en a été acquise par leurs fils Paul François, étudiant, âgé de 19 ans, et Philippe, étudiant, âgé de 18 ans, chacun pour une moitié indivise; que la vente a eu lieu pour le prix global de 7.100.000 francs, sans précision quant à la valeur à attribuer à chacun des droits réels créés par le démembrement de la pleine propriété;

Considérant que pendant les années 1984 à 1999 trois quarts de l'immeuble ont été loués à la société A. S.A. tandis qu'un quart servait de résidence principale aux époux et leurs fils ; que les revenus de location encaissés ont été imposés dans le chef des époux en tant que revenu provenant de la location de biens ;

Considérant que l'immeuble en question a été vendu le 20 octobre 2000 pour la somme de 55.500.000 francs ; que le bureau d'imposition a établi, sur base d'un formulaire rempli par le réclamant, le revenu provenant de plus-values réalisées lors de la cession d'immeubles du patrimoine privé à 40.012.837 francs ;

Considérant que dans sa lettre de réclamation le réclamant demande que le revenu provenant de la vente de l'immeuble en question soit à qualifier de bénéfice commercial en arguant qu'il s'agirait d'une scission d'entreprise ; que les cointéressés seraient actionnaires de la société A. S.A. et de la copropriété et que les conditions d'une scission d'entreprise seraient remplies ;

Considérant que le choix initial et volontaire de qualifier des revenus en une catégorie de revenus soumise à des règles fiscales techniques spécifiques n'est pas révocable à un moment ultérieur quelconque pour la seule raison, alléguée, qu'une nouvelle qualification de revenus entraînerait une imposition plus favorable ;

Considérant qu'il y a lieu d'analyser s'il pourrait s'agir d'une scission d'entreprise au sens de l'article 14 L.I.R. ;

Considérant que la théorie de la scission d'entreprise («Betriebsspaltungstheorie») suppose l'existence d'imbrications entre la société propriétaire («Besitzgesellschaft») et la société d'exploitation («Betriebsgesellschaft») tant sur le plan matériel que sur le plan personnel ;

ad liaison personnelle

Considérant qu'aux termes de la circulaire L.I.R. N°66 du 3 octobre 1978 « la liaison personnelle entre la société propriétaire et la société d'exploitation est donnée lorsqu'il y a identité des associés, c.àd. que les mêmes associés sont capables de dicter leur volonté aux deux sociétés » ;

en ce qui concerne la société propriétaire

Considérant que la communauté de personnes qui détenaient d'une part, l'usufruit, et d'autre part, la nue-propriété ne revêt pas le caractère d'une société ; qu'il s'agissait d'une simple association de personnes ;

Considérant que l'usufruit est un droit réel viager de jouissance qui s'exerce sur une chose appartenant à autrui, à la charge d'en conserver la substance, et qui s'étend sur toute espèce de fruits y compris les loyers des maisons (Art. 578, 582 et 584 Code Civil), le droit mutilé restant étant la nue-propriété;

que si, en matière civile, l'usufruitier tire directement les fruits en vertu de son droit réel, il n'en reste pas moins qu'en matière d'impôt sur le revenu, c'est le nu-propriétaire qui, aux termes de l'article 108bis L.I.R., est réputé acquérir les revenus du bien grevé d'usufruit et les céder à l'usufruitier ;

Considérant qu'en l'espèce les détenteurs de la nue-propriété, à savoir les fils Paul François et Philippe, sont considérés comme ayant la pleine propriété sous réserve de l'obligation de céder les fruits à l'usufruitier i.e. aux époux ;

Considérant que par conséquent les usufruitiers ne possèdent pas la pleine propriété dans la communauté et ne peuvent pas imposer leur volonté dans cette association ; que la condition de l'identité des associés dans le chef de la société propriétaire n'est pas remplie ;

en ce qui concerne la société d'exploitation

Considérant que l'immeuble appartenant à la copropriété a été loué à la société anonyme A. ; que le réclamant prétend que les actions de la société A. SA. seraient détenues à 100% par les copropriétaires de la communauté, sans donner des précisions quant au pourcentage détenu par chacun ;

Considérant que suivant instruction du dossier fiscal de la société A. S.A. le sieur Paul a acquis par un acte de cession d'actions du 1^{er} octobre 1980 « 300 actions de la société A. SA dont 294 au porteur et 6 nominatives d'une valeur nominale de 10.000 francs belge, chacune, au prix symbolique de 1 franc belge » ; que selon cet acte le sieur Paul a agi « tant en son nom personnel que pour un groupe pour lequel il se porte fort » ;

Considérant que suivant publication au Mémorial, Recueil des Sociétés et Associations, page 1342 de l'année 1982, l'assemblée générale a nommé en date du 5 décembre 1980 trois administrateurs dont le sieur Paul, désigné comme « directeur de sociétés » ;

Considérant que, par opposition à l'action nominative, la propriété de l'action au porteur n'est pas actée moyennant une inscription sur le registre des actions contenant la désignation précise de chaque actionnaire et l'indication du nombre de ses actions ; que la cession de l'action au porteur s'opère par la seule tradition du titre (articles 41 et 42 de la loi modifiée du 10 août 1915 concernant les sociétés commerciales) ;

Considérant qu'il n'est pas établi qui a été l'actionnaire réel de la société A. S.A. depuis l'achat des actions en 1980 jusqu'à la déclaration de la faillite de la société en date du 31 mai 2000 ;

Considérant que la nomination en tant qu'administrateur ne suffit pas de preuve pour prétendre à une position dominante dans la société ; que d'ailleurs la constitution d'une société de capitaux sous forme d'actions au porteur a aussi pour but de masquer les propriétaires économiques de la société ; que les affirmations du réclamant quant à la détention des actions de la société restent à l'état de pures allégations ;

Liaison matérielle

Considérant qu'aux termes de la circulaire L.I.R. N°86 du 3 octobre 1978 « la liaison matérielle est donnée du moment que la société propriétaire met des éléments essentiels à la disposition de la société d'exploitation » ;

Considérant qu'en l'espèce le bien mis à disposition est un immeuble occupé à raison d'un quart par les époux et loué à raison de trois quarts à la société d'exploitation ; que la partie louée comporte un dépôt et des locaux de bureaux qui ont servi à l'activité de la société A. SA ;

Considérant que le réclamant estime que le dépôt et les locaux de bureaux constitueraient un élément essentiel de la société d'exploitation ;

Considérant qu'« une imbrication matérielle est admise en général dès lors que la société propriétaire met à disposition de la société d'exploitation un ou plusieurs éléments essentiels pour cette dernière, notion qui vise un bien économique qui est nécessaire à la réalisation de l'objet de l'entreprise et qui revêt une importance particulière pour la gestion de l'entreprise. Cette dernière condition est vérifiée dès lors que le bien n'est pas aisément remplaçable par un bien équivalent acquis ou loué sans que la continuité de l'exploitation ne soit mise en péril.

Un immeuble représente un élément essentiel pour la société d'exploitation notamment si son infrastructure est conçue ou aménagée pour ses besoins spécifiques, de sorte qu'une exploitation identique est impossible à son défaut et qu'un remplacement à brève échéance s'avère être difficile, ou s'il revêt une importance primordiale par rapport aux autres immeubles servant à l'exploitation. » (Trib. Adm. du 28 octobre 1998, n°10434A du rôle) ;

Considérant qu'en l'espèce il n'est pas établi que le dépôt et les locaux de bureaux constituent un élément essentiel dans le chef de la société A. S.A. ; que l'existence d'une liaison matérielle entre la société propriétaire et la société d'exploitation n'est pas vérifiée ;

Considérant qu'il résulte des développements qui précèdent que les conditions d'une scission d'entreprise ne sont pas remplies ni du point de vue personnel ni du point de vue matériel ;

Considérant que pour le surplus, l'imposition est conforme à la loi et aux faits de la cause et n'est d'ailleurs pas contestée ;

PAR CES MOTIFS

*reçoit la réclamation en la forme,
la rejette comme non fondée ».*

Par requête déposée le 9 juin 2008 au greffe du tribunal administratif, les consorts ont fait introduire un recours contentieux tendant, d'après le dispositif de la requête introductive d'instance, à la réformation, sinon à l'annulation du bulletin critiqué.

Il convient tout d'abord de relever que s'il est vrai que la requête introductive d'instance est ambiguë quant à la décision que les demandeurs ont entendu déférer au tribunal, en ce sens que suivant la motivation de la requête, ils indiquent vouloir former un recours en réformation, sinon en annulation contre la décision directoriale qui seule est jointe à la requête, tandis que le dispositif de la même requête énonce une demande tendant à la réformation, sinon à l'annulation du bulletin d'établissement critiqué, il y a lieu d'admettre, et cela a d'ailleurs été confirmé par le mandataire à l'audience des plaidoiries, que les demandeurs ont entendu introduire un recours contre la décision directoriale.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours dirigé par un contribuable contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation introduite contre un bulletin d'établissement séparé et en commun. Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours en réformation introduit par les consorts contre la décision directoriale du 6 mars 2008. Le recours subsidiaire en annulation est partant irrecevable.

Le recours en réformation, ayant par ailleurs été introduit dans les formes et délai de la loi, est dès lors recevable.

A l'appui de leur recours, les demandeurs font exposer que la copropriété aurait cédé en 2000 un immeuble situé à Les revenus provenant de la cession de cet immeuble auraient été qualifiés par le bureau d'imposition de revenus divers, en application de l'article 99ter LIR. Cette qualification serait cependant erronée dans la mesure où ces revenus seraient des revenus commerciaux, dès lors que l'immeuble cédé aurait constitué un élément essentiel du capital d'exploitation de la société anonyme A.. A l'appui de leur thèse, ils invoquent la théorie de la scission d'entreprise, en faisant valoir que la société propriétaire de l'immeuble et la société d'exploitation seraient imbriquées tant sur le plan personnel que sur le plan matériel. Ainsi, en ce qui concerne l'existence d'une liaison personnelle entre les deux sociétés, le pouvoir de décision aurait été détenu par les mêmes associés dans la société propriétaire de l'immeuble et dans la société d'exploitation. De même, en ce qui concerne la liaison matérielle entre les deux sociétés, les demandeurs font valoir que l'immeuble aurait constitué un élément essentiel dans le chef de la société d'exploitation A.. Ils expliquent que la société A. aurait utilisé l'immeuble en tant que bureau et dépôt, que l'immeuble aurait été indispensable à l'exploitation et que le caractère essentiel de l'immeuble résiderait dans le fait que 25% de la surface aurait servi d'habitation à la famille, ce qui leur aurait permis d'assurer une sécurité efficace, à bas coûts et une disponibilité permanente à l'égard des clients et fournisseurs.

En conclusion, les demandeurs soutiennent que les conditions de la scission d'entreprise seraient remplies en l'espèce, entraînant que les revenus générés par la copropriété seraient à qualifier de bénéfices commerciaux au sens de l'article 14 LIR, qui seraient à établir de façon séparée et en commun, en application du paragraphe 215 alinéa 2 AO. La dette foncière de 33.696.369 LUF constituerait partant une dette d'exploitation, étant donné qu'elle aurait été déterminée par l'exploitation commerciale de l'immeuble.

Ils soutiennent finalement que la cession de l'immeuble de la copropriété en 2000 à la suite de la faillite de la société A. aurait mis fin à la liaison personnelle et aurait conduit à la cessation de l'exploitation par la copropriété. Le bénéfice de cessation devrait partant être soumis à l'imposition privilégiée conformément à l'article 132 alinéa 2 n° 1 LIR en relation avec l'article 15 alinéa 1 n° 2 LIR.

Le délégué du gouvernement expose que le 7 juillet 1983, les époux auraient acquis l'usufruit d'une ferme avec dépendances, située à, tandis que leurs deux fils, Paul-François et Philippe, auraient acquis la nue-propriété de cet immeuble, chacun pour une moitié indivise. Durant les années 1984 à 1999, les trois quarts de cet immeuble auraient été loués à la société A., tandis que le quart restant aurait servi de résidence principale aux conjoints Les loyers auraient été perçus et déclarés par les époux au bureau d'imposition comme revenus provenant de la location de biens et les bulletins d'impôt afférents n'auraient fait l'objet d'aucune contestation, de sorte qu'ils seraient coulés en force de chose décidée. De même, le produit de la cession de l'immeuble aurait été déclaré comme revenu provenant d'une plus-value réalisée lors de la cession d'immeubles du patrimoine privé et imposé comme revenus divers au sens de l'article 99ter LIR.

Il soutient ensuite que la cessation d'une scission d'entreprise impliquant une imposition du bénéfice de cessation, telle que requise par les demandeurs, présupposerait l'existence préalable d'une scission d'entreprise et plus particulièrement l'existence préalable de revenus réalisés et imposés en tant que bénéfice commercial courant. Or, dans le cas d'espèce, il n'y aurait pas eu scission d'entreprise, de sorte que les demandeurs ne pourraient pas valablement solliciter pour la première fois en instance contentieuse et dans le seul but d'une optimisation de leur situation fiscale, l'imposition des revenus relatifs à la cession de l'immeuble comme bénéfice de cessation.

Le délégué du gouvernement conclut que les deux conditions de la théorie de la scission d'entreprise ne seraient pas remplies en l'espèce. Il conteste ainsi l'existence d'une liaison personnelle entre la société propriétaire de l'immeuble et la société d'exploitation. De même, il estime que la condition de la liaison matérielle entre les deux sociétés ne serait pas non plus vérifiée en l'espèce. Il estime, contrairement aux prétentions des demandeurs, qu'il n'y aurait pas lieu de se référer à la jurisprudence allemande, dès lors que les circulaires L.I.R. n° 66 du 3 octobre 1978 et n° 66a du 16 juin 1986 du directeur des Contributions directes, ainsi que la jurisprudence des juridictions administratives auraient dégagé à suffisance les critères d'application de la théorie de la scission d'entreprise.

La théorie dite de la scission d'entreprise (« *Betriebsaufspaltung* ») a été développée par la jurisprudence fiscale allemande pour déjouer des artifices tendant à éluder, par des scissions d'entreprises purement formelles, sans arrière-plan économique réel, le mécanisme de certaines dispositions législatives fiscales et elle est également applicable au Luxembourg (cf. CE 16 juillet 1982, n° 6677 du rôle, Neuberg). Cette construction jurisprudentielle trouve en fait son fondement dans l'appréhension économique des faits par le droit fiscal.

Cette théorie a fait l'objet de deux circulaires L.I.R. n° 66 du 3 octobre 1978 et n° 66a du 16 juin 1986 du directeur des Contributions directes, qui ont été invoquées par le directeur dans sa décision litigieuse.

C'est toutefois à juste titre que les demandeurs font valoir que ces circulaires ne leur seraient pas opposables. En effet, une circulaire administrative ne constitue qu'une instruction en forme de lettre adressée par une autorité administrative aux divers fonctionnaires de son département. Elle n'a pas de caractère légal; elle ne constitue pas un acte réglementaire ou une décision obligatoire pour les administrés et ne s'impose ni aux tribunaux, ni aux personnes étrangères à l'administration. Une telle circulaire doit garder en principe un caractère interne à l'administration, en ce qu'elle réglemente la manière dont les fonctionnaires doivent accomplir leur mission. Une circulaire doit se borner à interpréter les textes de loi en vigueur, sans pouvoir fixer des règles nouvelles. Elle ne saurait être invoquée comme base juridique suffisante, alors qu'elle ne reflète que l'opinion de son auteur et ne constitue pas une norme juridique dont le respect s'impose à ses destinataires (cf. trib. adm. 23 décembre 1997, n° 9938, confirmé par Cour adm. 14 juillet 1998, n° 10528C, Pas. adm. 2008, V° Lois et règlements, n° 53).

D'après la jurisprudence fiscale allemande, si la simple location d'immeubles par des particuliers est à considérer en règle générale comme une administration

normale d'un patrimoine privé générant des revenus de location, cette location peut dans le cas d'une scission d'entreprise être considérée comme une opération de nature commerciale au sens de l'article 14 LIR. Cette théorie vise en fait à assimiler au bénéfice commercial les produits de certaines activités qui en tant que telles ne sont pas commerciales.

La théorie s'applique, outre à l'hypothèse proprement dite de la scission d'une entreprise existante en deux entreprises distinctes, pareillement au cas où les deux sociétés ne sont pas issues d'une scission d'une entreprise préexistante, mais ont été constituées séparément (« *unechte Betriebsaufspaltung* »).

La société propriétaire de l'immeuble (« *Besitzgesellschaft* ») participe au trafic économique général par le biais de la société d'exploitation (« *Betriebsunternehmen* »), et exerce une activité de nature commerciale, à condition que les deux sociétés soient imbriquées tant du point de vue personnel que du point de vue matériel.

Une imbrication matérielle est admise en général, dès lors que la société propriétaire met à disposition de la société d'exploitation un ou plusieurs éléments essentiels pour cette dernière, notion qui vise un bien économique qui est nécessaire à la réalisation de l'objet de l'entreprise et qui revêt une importance particulière pour la gestion de l'entreprise. Cette dernière condition est vérifiée dès lors que le bien n'est pas aisément remplaçable par un bien équivalent acquis ou loué, sans que la continuité de l'exploitation soit mise en péril.

Un immeuble représente un élément essentiel pour la société d'exploitation notamment si son infrastructure est conçue ou aménagée pour ses besoins spécifiques, de sorte qu'une exploitation identique est impossible à son défaut et qu'un remplacement à brève échéance s'avère être difficile, ou s'il revêt une importance primordiale par rapport aux autres immeubles servant à l'exploitation (cf. trib. adm. 28 octobre 1998, n° 10434 du rôle, Pas. adm. 2008, V° Impôts n° 261).

Une liaison personnelle est admise entre une société propriétaire et une société d'exploitation lorsque les mêmes associés sont capables de dicter leur volonté dans les deux sociétés (cf. trib. adm. 28 octobre 1998, n° 10434 du rôle, Pas. adm. 2008, V° Impôts n° 261).

En ce qui concerne la liaison personnelle en l'espèce, les demandeurs font valoir que le pouvoir de décision aurait été détenu par les mêmes associés dans les deux sociétés.

Dans le cas de la société propriétaire de l'immeuble, il est constant qu'en 1983, les époux Paul-... ont acquis l'usufruit de l'immeuble litigieux, situé à ..., tandis que la nue-propriété de l'immeuble a été acquise par les deux fils Paul-François et Philippe, chacun pour une moitié.

Dans ce contexte, en ce qui concerne la question de savoir qui détenait le pouvoir de décision, la disposition de l'article 108bis LIR à laquelle le directeur s'est référé n'est pas pertinente en l'espèce, étant donné qu'elle règle spécifiquement le traitement fiscal du nu-propriétaire et de l'usufruitier à propos de revenus d'un bien

grevé d'un usufruit, et ne permet dès lors pas de déterminer qui détient le pouvoir de décision. Il convient plutôt de se référer aux dispositions du Code civil relatives à l'usufruit, à savoir les articles 578 et suivants, en vertu desquels l'usufruitier et le nu-propriétaire sont titulaires de deux droits réels ayant la même assiette, entre lesquels il n'existe, en principe, ni rapports obligatoires, ni communauté d'intérêts, ni indivision. Le directeur a dès lors valablement pu retenir en l'espèce que les consorts ne formaient pas de société entre eux. En ce qui concerne le bail d'immeubles grevés d'usufruit, il appartient, conformément à l'article 595 du Code civil, à l'usufruitier de les donner à bail. Il s'ensuit, qu'en ce qui concerne la décision de donner l'immeuble en location à la société d'exploitation, cette décision appartient aux seuls usufruitiers. Cette circonstance à elle seule ne permet toutefois pas de dégager qui a exercé une position dominante au sein de cette entreprise propriétaire de l'immeuble, sauf à admettre, ainsi que cela est soutenu par les demandeurs, qu'il y a eu volonté unique au sein des membres de cette famille, ce qui reste cependant à l'état de simple allégation.

Quant à la société d'exploitation A., les demandeurs se bornent à affirmer que Paul et Paul-Francois auraient toujours été les seuls actionnaires de la société A.. Pour appuyer leur affirmation, ils soutiennent que le 1^{er} octobre 1980, Monsieur Paul a acquis 300 actions de la société A., représentant 100 % du capital social, dont 294 actions au porteur et 6 actions nominatives, et qu'il ressortirait du procès-verbal d'assemblée générale extraordinaire de la société A. du 22 août 1997 que Paul et sont les seuls actionnaires.

S'il est vrai qu'il ressort des pièces du dossier fiscal que Monsieur Paul a fait l'acquisition en 1980, en son nom personnel et pour un groupe pour lequel il se porte fort selon les termes de l'acte d'acquisition, de 300 actions de la société A. dont 294 actions au porteur et 6 actions nominatives, et que lors de l'assemblée générale extraordinaire du 22 août 1997 de la société A., les 100 actions au porteur nouvelles ont été souscrites par Paul et Paul-Francois à raison de respectivement 99 actions et 1 action, les demandeurs restent toutefois en défaut de démontrer, notamment en produisant les listes de présence aux différentes assemblées générales, quels ont été les actionnaires réels de la société anonyme A. depuis 1980 jusqu'à sa déclaration en faillite en date du 31 mai 2000 et dans quelles proportions.

Au vu de ces éléments, le tribunal est amené à constater que les demandeurs n'ont pas démontré qu'il y avait identité d'associés, respectivement que les associés qui occupaient une position dominante au sein de la société propriétaire de l'immeuble pouvaient imposer leur volonté à la société d'exploitation. La condition de la liaison personnelle laisse partant d'être vérifiée en l'espèce.

En ce qui concerne la liaison matérielle, deuxième condition de la théorie de la scission d'entreprise, il est constant que l'immeuble litigieux est une ferme avec dépendances, dont trois quarts avaient été donnés en location à la société A., à laquelle elle servait de dépôt et de bureaux administratifs, tandis que l'autre quart servait d'habitation à la famille Les demandeurs ont insisté sur les avantages qu'avait l'immeuble pour l'exploitation de l'entreprise, notamment en raison de la proximité avec leur habitation ce qui leur permettait d'assurer la surveillance du site sans frais et d'être accessibles aux clients et aux fournisseurs.

Au vu de ces seules explications et eu égard au fait qu'il n'est même pas allégué que l'immeuble ait été spécialement aménagé pour correspondre aux besoins de la société A., le tribunal arrive à la conclusion que l'immeuble donné en location à la société A. pouvait être remplacé sans que l'exploitation de l'activité commerciale en ait été affectée, de sorte qu'il n'est pas établi que l'immeuble constituait un élément essentiel pour l'activité de la société A. au regard des critères ci-avant dégagés.

L'existence d'une liaison matérielle entre ces deux sociétés n'est en conséquence pas non plus établie en l'espèce.

Il suit des développements qui précèdent que les deux conditions cumulatives de la théorie de la scission d'entreprise ne sont pas vérifiées en l'espèce.

C'est dès lors à bon droit que le directeur a rejeté la réclamation des consorts et le recours dirigé contre sa décision est à rejeter pour manquer de fondement.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond, le dit non fondé, partant en déboute ;

déclare le recours subsidiaire en annulation irrecevable ;

condamne les demandeurs aux frais.

Ainsi jugé par :

Carlo Schockweiler, premier vice-président,
Martine Gillardin, premier juge,
Annick Braun, juge,

et lu à l'audience publique du 15 juin 2009 par le premier vice-président, en présence du greffier Claude Legille.

Legille

Schockweiler